

NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO, EN PROCEDIMIENTO DE RECLAMO DE AVALÚO DE BIENES RAÍCES

Germán Ruiz de la Maza

Magister en Planificación y Gestión Tributaria,
Universidad de Santiago de Chile
Abogado, Universidad de Concepción

1. INTRODUCCIÓN

Ya hemos tratado este tema en relación con las Liquidaciones de Impuestos y el Procedimiento General de Reclamaciones, en el Reporte Tributario N°48 de mayo del 2014 y la Revista de Estudios Tributarios N°10, página 285 y siguientes del 2014, oportunidades donde se analizó la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros respecto de la Nulidad de Derecho Público y la procedencia de la Nulidad de Derecho Público por falta de fundamento en Liquidaciones de Impuestos. Sin embargo, en esta oportunidad, quiero centrarme en este procedimiento.

- ¿Procede?
- ¿Cómo ejercerla?

2. PROCEDENCIA

Sin lugar a duda, la Nulidad de Derecho Público, ahora incorporada en el Art 1 N°8 de la Ley 20.322, procede en el Procedimiento de Reclamo de Avalúo de Bienes Raíces, de los artículos 149 y 150 del Código Tributario, toda vez que la Ley 20.322 en su artículo 1 N°8, **no ha hecho excepción alguna a los procedimientos en los cuales procede:**

“Art 1 N°8 Ley 20.322:

Artículo 1°.- Los Tribunales Tributarios y Aduaneros son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio, cuyas funciones, en el ámbito de su territorio, son:

8°. Conocer y declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera. Para estos efectos, el vicio deberá hacerse presente o alegarse en la reclamación respectiva.

Los vicios de procedimiento o de forma sólo afectarán la validez del acto administrativo materia del reclamo tributario o aduanero cuando recaigan en algún requisito esencial del mismo, sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento jurídico y generen perjuicio al interesado.”

Lo anterior es muy relevante, debido a que el artículo 149 del Código Tributario, establece causales taxativas de reclamo, lo cual circunscribía y limitaba la defensa a esas escasas causales. Luego, la Nulidad de Derecho Público, incorporada en el Art 1 N°8 de la Ley 20.322, aparece, surge o se yergue como una herramienta útil para reestablecer el equilibrio e intentar entregar justicia a un proceso que, desde su origen, no la tiene; pues no es ni racional ni justo, requiriendo urgente modificación legal, toda vez que:

- i. La base Imponible del Impuesto Territorial, lo fija la autoridad tributaria, esto es, el Servicio de Impuestos Internos, mediante resolución (Arts. 3 y 4 de la Ley 17.235, Ley de Impuesto Territorial). Luego, no está fijado por la Ley, atentándose así contra el principio de legalidad, lo cual resulta aún más grave si recordamos que la autoridad que fija la base imponible de este impuesto es la misma que lo fiscaliza.
- ii. La segunda instancia del procedimiento es especial, pues se lleva a cabo ante los Tribunales Especiales de Alzada (TEA); uno para los bienes raíces de la Primera Serie y otro para los de la Segunda Serie. En ambos Tribunales, actuará de secretario, el funcionario del Servicio de Impuestos

- Internos que designe el Director del mismo Servicio (Art 121 inc. final del Código Tributario). Es decir, el Ministro de Fe, es un dependiente de la entidad reclamada, parte en el juicio.
- iii. Continuando con la segunda instancia, el Tribunal Especial de Alzada, fallará la causa sin más trámite que la fijación de día para la vista de la causa. No obstante, el Tribunal Especial de Alzada, podrá oír alegatos de las partes, cuando lo estime conveniente (Art 153 del Código Tributario). Es decir, el contribuyente puede quedarse sin alegatos de su sentencia definitiva, si el Tribunal Especial de Alzada así lo estima.
 - iv. En el Tribunal Especial de Alzada no existe el relator. Sin embargo, en los hechos, dicha función la cumple el secretario anteriormente señalado. Es decir, además de ser el Ministro de Fe un funcionario de la reclamada y además de poder quedarse sin alegatos el contribuyente, se agrega que quien expone verbalmente la causa a los Ministros de este Tribunal Especial de Alzada, es el mismo funcionario de la reclamada.

En quinto lugar y dentro de la misma línea argumentativa, otro ejemplo de lo anteriormente señalado, es que no resulta razonable que el contribuyente tenga causales de reclamo de avalúo “taxativas” y “escasas” en el artículo 149 del Código Tributario, versus las amplias causales de modificación de avalúo que posee el Servicio de Impuestos Internos en los artículos 10, 11 y 12 de la ley 17.235 (Ley de Impuesto Territorial). Efectivamente, son escasas, pues, el artículo 149 del Código Tributario, contempla sólo cuatro causales:

- i. Determinación errónea de la superficie de los terrenos o construcciones.
- ii. Aplicación errónea de las tablas de clasificación respecto del bien gravado, o de una parte del mismo, así como la superficie de las diferentes calidades de terreno.
- iii. Errores de transcripción, de copia o de cálculo.
- iv. Inclusión errónea del mayor valor adquirido por los terrenos con ocasión de mejoras costeadas por los particulares, en los casos en que dicho mayor valor deba ser excluido de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 8° de la ley N° 11.575.

Es así como, la reclamación o la reposición, que se fundare en una causal diferente, será desechada de plano.

En mi opinión, las causales de modificación de avalúo constituyen en sí mismas y al mismo tiempo, causales de reclamo de avalúo. Si una situación particular de un contribuyente, en materia de avalúo de bienes raíces, no se subsume dentro de alguna de las causales del artículo 149 del Código Tributario, ¿deberá quedarse ese contribuyente sin la posibilidad de recurrir a los Tribunales en busca de justicia? Yo creo que no, pues ahí, el procedimiento deberá ser el general de

reclamaciones, lo cual será muy relevante por la segunda instancia, en vista que ya no será el Tribunal Especial de Alzada.

De la lectura del artículo más arriba extractado, la conclusión anterior de que, la Nulidad procede en el Procedimiento de Reclamo de Avalúo de Bienes Raíces, es evidente, toda vez que aquel artículo señala expresamente y sin limitación alguna, que los Tribunales Tributarios y Aduaneros tienen como una de sus funciones: **conocer y declarar** (a petición de parte) **la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación** tributaria o aduanera. Acto seguido, se desprende con toda claridad que la ley “**no ha establecido términos sacramentales para alegar, invocar o ejercer la nulidad**”. Es más, el mismo artículo sólo exige que el vicio debe **hacerse presente o alegarse en la reclamación** respectiva. Nada más.

Con todo y siguiendo la senda de la anterior legislación, se insiste en dos temas que son básicos: que el vicio sea de importancia, esto es, que recaiga en algún requisito esencial del mismo acto, sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento, y que generen perjuicio al interesado. Como ya también lo examinamos a propósito de las Liquidaciones de impuestos, el requisito esencial más común que se omite en los actos administrativos del Servicio de Impuestos Internos es: la fundamentación y el perjuicio más recurrente será: la indefensión.

En este sentido, en las Resoluciones Exentas de reavalúos, el requisito esencial más común que se omite es el de la Fundamentación, esto es, el proceso o razonamiento lógico, jurídico y aritmético necesario para llegar a la conclusión plasmada en ellas mismas, viciando en consecuencia el acto administrativo respectivo por carecer de justificación y razonabilidad, causando en definitiva Indefensión, al limitar e impedir indebidamente la defensa de los derechos de los contribuyentes en los procedimientos de reclamo de avalúo de bienes raíces, pues si las resoluciones exentas no son fundamentadas, el contribuyente carece de los elementos necesarios para determinar la correcta determinación de los impuestos. Es así como, la falta de fundamentación de la cual adolecen, viola e infringe directamente diferentes normas legales y constitucionales, cuales son el artículo 2 de la Ley 18.575, el artículo 11 inciso 2 y el artículo 41 inciso 4 de la Ley 19.880 y el artículo 6 y 7 inciso 1 y 2 de la Constitución Política de la República. Atentándose incluso contra el principio constitucional de un procedimiento racional y justo (Art. 19 N° 3 inciso 6 de la Constitución Política de la República).

Es necesario hacer presente, lo que he denominado el “Abuso de la Presunción de Validez”, conforme a la cual señalo que frente a actos administrativos “manifiestamente” faltos de fundamento, nos encontramos derechamente frente a un abuso de la presunción de la validez, de la cual están revestidos. En efecto, los actos administrativos, conforme al artículo 3, inciso final de la Ley N° 19.880, gozan de presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad, desde su notificación

y mientras no sean declaradas sin valor, ya sea de manera administrativa o judicial. Sin embargo, en mi opinión, ante actos “manifiestamente” faltos de fundamento, nos encontramos derechamente frente: a un abuso de la presunción de la validez, de la cual están revestidos. Es así como, si en un reclamo tributario, frente al TTA competente, se argumenta la falta de validez de un acto administrativo tributario, dicho acto gozará de la presunción señalada, pero deberá ser debidamente abordado en su validez y legalidad, por el **Tribunal Tributario y Aduanero** respectivo y, si el mérito del proceso así lo aconseja declararlo invalidado según lo dispone el artículo 53, de la ley N° 19.880 y sobre todo el Art 1 N°8 ley 20.322. En este sentido, se abusa de la presunción de validez, al no desarrollarse en los actos administrativos de manera racional, lógica y ordenada el fundamento de los mismos, esto es, como lo señalamos en el párrafo anterior, el proceso o razonamiento lógico, jurídico y aritmético necesario para llegar a la conclusión plasmada en ellos mismos.

3. SU EJERCICIO

El cómo ejercerlo, es una cuestión, a mi juicio, netamente procesal. En este sentido, deberá separarse En Lo Principal el Reclamo de Forma, esto es, la Nulidad, del Reclamo de Fondo a ejercer en el Primer Orosí, toda vez que la Nulidad es una Excepción Perentoria que enerva la acción de fondo.

Como corolario, la forma prescrita por la ley para ejercer la Nulidad es tal como lo señala el texto anteriormente citado, esto es, haciéndose presente o alegándose en la reclamación respectiva. Y siempre procurando cumplir con los requisitos básicos que son la importancia o trascendencia del vicio y que ella cause perjuicio al contribuyente, conforme ya lo señalamos.

La nulidad, pese a su centenaria consagración constitucional y su reciente consagración legal tributaria, no ha tenido un desarrollo jurisprudencial relevante en materia de impuestos. Es más, salvo aquellas sentencias de Talca, que marcaron un vuelco jurisprudencial trascendente en la época y allanaron el camino a la reforma legal que incorporó la Nulidad en el Art 1 N°8 ley 20.322, de enero del 2013, en la cual la Ilustrísima Corte de Apelaciones da Talca declaró competente al Tribunal Tributario y Aduanero del Maule para conocer y resolver la Nulidad de Derecho Público interpuesta y la sentencia de Noviembre del 2013, en la que el Tribunal Tributario y Aduanero del Maule finalmente hace lugar a la Nulidad de Derecho Público interpuesta, la cual fue posteriormente confirmada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones da Talca en sentencia de 4 de diciembre del 2014, causa RUC 12-9-0000314-4, respecto de la cual el Servicio de Impuestos Internos no interpuso recurso de casación alguno; no se observan otras sentencias con respecto a esta materia. Las anteriores sentencias, fueron objeto de un largo análisis en el Reporte Tributario N°48 de mayo del 2014 y en la Revista de Estudios Tributarios N°10, página 285 y siguientes del 2014, del Centro

de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, publicaciones a las cuales aludimos al comienzo y a las cuales nos remitimos.

Si la Nulidad de Derecho Público, es aún una institución resistida o no, es algo que deberá analizarse con mayor detenimiento e información. Con todo, es evidente que su aceptación ha tenido y tendrá un camino difícil. Basta recordar cómo hasta antes de la sentencia de enero del 2013, en la cual la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Talca declaró competente al Tribunal Tributario y Aduanero del Maule para conocer y resolver la Nulidad de Derecho Público interpuesta, los Tribunales Tributarios y Aduaneros acostumbraban a declararse incompetentes para conocer de ella o como hasta antes de la sentencia de Noviembre del 2013 en la cual el Tribunal Tributario y Aduanero del Maule finalmente hace lugar a la Nulidad de Derecho Público interpuesta, la que fue posteriormente confirmada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Talca en sentencia de 4 de diciembre del 2014, causa RUC 12-9-0000314-4, los Tribunales Tributarios y Aduaneros jamás habían declarado nulas de derecho público, liquidaciones de impuestos del Servicio de Impuestos Internos.

En este sentido, no es una sorpresa que Tribunales Tributarios y Aduaneros en la actualidad, no obstante, al declararse competentes para conocer la Nulidad en Procedimiento de Reclamo de Avalúo de Bienes Raíces, puedan declararla inadmisibles, por alguna supuesta falta u omisión de un requisito en su interposición.

4. CONCLUSIONES

Finalmente, conforme a lo analizado y expuesto anteriormente, creo que las conclusiones relevantes sobre este asunto son las siguientes:

- i. Un Tribunal Tributario y Aduanero no puede obviar pronunciarse sobre la validez y legalidad de las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos, en una materia que ha sido sometida a su conocimiento (alegada) y que por expresa disposición legal son de su competencia (artículo 1 N°8 Ley 20.322), máxime, si es el propio Tribunal Tributario y Aduanero de la causa respectiva, quien reconoce dicha competencia en la resolución que declara inadmisibles la Nulidad, por algún supuesto vicio en su interposición.
- ii. Un Tribunal Tributario y Aduanero al declarar inadmisibles la Nulidad, deja al contribuyente en la más absoluta indefensión, tornando ineficaces las normas que instituyen la Nulidad (artículo 1 N°8 de la Ley 20.322), además sustrae el asunto del Tribunal con la competencia precisa y necesaria para conocer de la misma.

- iii. Se deben siempre cumplir los requisitos del ya tantas veces citado artículo 1 N°8 de la Ley 20.322:
 - a) El vicio que origina la Nulidad debe hacerse presente o alegarse en la reclamación respectiva (esa es la forma prescrita por la Ley, no hay otra). La Ley no ha establecido términos sacramentales para alegar, invocar o ejercer la nulidad.
 - b) Que el vicio sea de importancia, esto es, que recaiga en algún requisito esencial del mismo acto, sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento y que genere perjuicio al interesado (Fundamentación e Indefensión).
- iv. Como precaución y pese a que el sistema de la Oficina Jurídica Virtual del TTA exige indicar a que procedimiento se acogen al interponer su reclamo, se recomienda señalar además en vuestro escrito, tanto En Lo Principal (Nulidad) como en El Primer Orosí (reclamo de fondo) que ejercen una y otro en el Procedimiento de Reclamo de Avalúo de Bienes Raíces, aunque suene redundante.
- v. Se debe tener siempre presente el Principio de Inexcusabilidad, consagrado en el artículo 76 de nuestra Constitución, toda vez que los tribunales no pueden excusarse de ejercer su autoridad ni aún por falta de ley que resuelva la contienda o asunto sometido a su decisión y
- vi. El Derecho Procesal y en general las formas en el derecho, tienen por finalidad establecer garantías, cuando esas formas se abusan, se entra en el terreno de “Formalismo”, diluyendo esas garantías que la Ley intenta establecer hasta hacerlas desaparecer, lo cual causa en definitiva indefensión, tornando ineficaces las garantías que la ley intenta entregar a los contribuyentes.
- vii. Es necesario instaurar y consolidar la teoría del abuso de la presunción de validez. En este sentido, se abusa de la presunción de validez al no desarrollarse en las Resoluciones Exentas de reavalúo, de manera racional, lógica y ordenada el fundamento de las mismas (así como también en liquidaciones de impuestos u otros actos), esto es, el proceso lógico, jurídico y aritmético que permitió que un predio agrícola, perdiera esa condición, o el monto de la tasación o giro semestral sufriera drásticas diferencias. Debemos recordar que parte central de ese fundamento, lo constituye el desarrollo y explicación de la “mecánica de cálculo”, el “cómo” se determinan las diferencias de impuesto indicadas en ellas.

- a) Los actos administrativos (como las Res Ex de reavalúos), conforme al artículo 3, inciso final de la Ley N° 19.880, gozan de presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad, desde su notificación y **mientras no sean declaradas sin valor**, ya sea de manera administrativa o judicial. En este sentido, mi opinión es que, ante actos “**manifiestamente**” faltos de fundamento, nos encontramos derechamente frente a un abuso de la presunción de la validez, de la cual están revestidos.
- b) Es así como, si en un reclamo tributario, frente al TTA competente, se argumenta la falta de validez de un acto administrativo tributario, dicho acto gozará de la presunción señalada, pero deberá ser debidamente abordado en su validez y legalidad, por el Tribunal Tributario y Aduanero respectivo y si el mérito del proceso así lo aconseja, será declararlo invalidado según lo dispone el artículo 53, de la ley N° 19.880 y artículo 1 N°8 de la Ley 20.322.
- viii. Para terminar, no resulta jurídicamente aceptable, que los actos administrativos respectivos, que serán las Resoluciones Exentas del SII que notifican el cambio de avalúo, no se basten a sí mismas. La falta de fundamentación de la cual adolecen viola e infringe directamente diferentes normas legales y constitucionales, careciendo así, esas Resoluciones Exentas del SII que notifican el cambio de avalúo, del razonamiento lógico, jurídico y aritmético necesario para llegar a la conclusión en ellas mismas plasmada, viciando, en consecuencia, el acto administrativo respectivo por carecer de justificación y razonabilidad, causando, en definitiva indefensión, pues el contribuyente no tiene certeza de “por qué”, “cómo” y “cuánto”, se le cobra o determina en el nuevo avalúo.